SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 15 de octubre de 2009 *

En el asunto C-35/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht Baden-Württemberg (Alemania), mediante resolución de 22 de enero de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 31 de enero de 2008, en el procedimiento entre

Grundstücksgemeinschaft Busley y Cibrián Fernández

y

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Tercera, y la Sra. P. Lindh y los Sres. A. Rosas, U. Lõhmus (Ponente) y A. Ó Caoimh, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de marzo de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Grundstücksgemeinschaft Busley Cibrián Fernández, por el Sr. R. Busley, Rechtsanwalt;

— en nombre del Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, por el Sr. H. Henzler, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes;

— en nombre del Órgano de Vigilancia de la AELC, por el Sr. P. Bjørgan y por la Sra. L. Armati, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 18 CE y 56 CE.

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre, por una parte, la Sra. Busley y el Sr. Cibrian Fernández, en representación de su comunidad hereditaria, y, por otra, el Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (autoridad fiscal de Stuttgart competente en materia de sociedades; en lo sucesivo, «Finanzamt»), en relación con el trato fiscal dispensado por éste, para los ejercicios 1997 a 2003, respecto de los rendimientos procedentes de un inmueble destinado a vivienda sito en España que los primeros habían heredado de sus padres.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO L 178, p. 5), dispone:

«Los Estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante. Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la nomenclatura que se establece en el Anexo I.»

4 Entre los movimientos de capitales enumerados en el anexo I de la Directiva 88/361 figuran, bajo la rúbrica XI de dicho anexo, los movimientos de capitales de carácter personal, incluidas las sucesiones y los legados.

Normativa nacional

5 El artículo 2a, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz), en su versión aplicable durante los ejercicios 1997 a 2003 (en lo sucesivo, «EStG»), establece que determinadas categorías de rendimientos negativos de origen extranjero sólo podrán compensarse con rendimientos positivos de la misma naturaleza y procedentes del mismo Estado que esos rendimientos negativos. En la medida en que dichos rendimientos negativos no puedan compensarse de este modo, se deducirán de los rendimientos positivos de la misma naturaleza que el sujeto pasivo obtenga en los siguientes períodos de liquidación y que procedan del mismo Estado. La deducción sólo será admisible en la medida en que los rendimientos negativos no hubieran podido tenerse en cuenta en períodos de liquidación anteriores. Entre tales categorías figuran,

en el apartado 6, letra a), de la primera frase del mismo apartado, los rendimientos negativos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles o conjuntos de bienes sitos en otro Estado.

6 El artículo 7, apartado 4, primera frase, de la EStG, relativo a la deducción de amortizaciones hasta la amortización íntegra, establece en su punto 1 una deducción anual del 3 % de los costes de adquisición o construcción de edificios que pertenezcan a un patrimonio empresarial sin estar destinados al uso de vivienda y cuya licencia de construcción se haya solicitado después del 31 de marzo de 1985. El punto 2 de la misma determina los tipos de amortización anual de los edificios que no cumplan dichos requisitos, estableciendo en particular una deducción anual del 2 % de los costes de adquisición o construcción de este tipo de edificios cuando se hubieren finalizado después del 31 de diciembre de 1924.

7 No obstante lo dispuesto en el citado artículo 7, apartado 4, el artículo 7, apartado 5, primera frase, de la EStG permite aplicar una amortización decreciente en el caso de edificios sitos en el territorio nacional y que hayan sido construidos por el sujeto pasivo o adquiridos por éste antes de la finalización del año en que se haya acabado su construcción. A tenor del punto 3, letra a), de dicha frase, podrán deducirse por este concepto, en el caso de los edificios contemplados por el artículo 7, apartado 4, primera frase, punto 2, de la EStG que hayan sido construidos por el sujeto pasivo en virtud de una licencia de construcción solicitada después del 28 de febrero de 1989 y antes del 1 de enero de 1996, o bien hayan sido adquiridos en virtud de un contrato vinculante celebrado válidamente después del 28 de febrero de 1989 y antes del 1 de enero de 1996, siempre que estén destinados al uso de vivienda, los siguientes porcentajes de su coste de adquisición o construcción:

— en el año de finalización de la construcción y en los tres años siguientes, un 7 % cada año;

— durante el siguiente período de seis años, un 5 % cada año;

— durante el subsiguiente período de seis años, un 2 % cada año;

— durante el subsiguiente período de 24 años, un 1,25 % cada año.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 Los demandantes en el procedimiento principal son dos hermanos de nacionalidad española domiciliados en Alemania desde el día de su nacimiento. Durante el período comprendido entre 1997 y 2003 percibieron rendimientos procedentes de un trabajo por cuenta ajena y se hallaban sujetos en Alemania al impuesto sobre la totalidad de su renta.

9 En 1990, los padres de los demandantes en el procedimiento principal, también de nacionalidad española, emprendieron la construcción de una vivienda unifamiliar en España, que finalizó en 1993. La madre y el padre de dichos demandantes fallecieron en 1995 y 1996, respectivamente. Al abrirse la sucesión, en noviembre de 1996, los demandantes en el procedimiento principal adquirieron la propiedad de la citada vivienda en régimen de comunidad hereditaria («Erbengemeinschaft»), pero nunca vivieron en ella. La vivienda fue arrendada a partir del 1 de enero de 2001 y se vendió en 2006.

10 En sus declaraciones de impuestos ante el Finanzamt correspondientes a los ejercicios comprendidos entre 1997 y 2003, solicitaron, con respecto a la vivienda en cuestión, la aplicación de la amortización decreciente contemplada en el artículo 7, apartado 5, de la EStG, por una parte, y la no aplicación de la compensación limitada de pérdidas prevista en el artículo 2a, apartado 1, primera frase, número 6, letra a), de la EStG, por otra parte. El Finanzamt desestimó tales solicitudes y aplicó esta última disposición, así como la amortización lineal prevista en el artículo 7, apartado 4, de la EStG, alegando que dicha vivienda no estaba situada dentro del territorio nacional.

11 Comoquiera que el Finanzamt no adoptó ninguna resolución sobre las reclamaciones presentadas, dentro de plazo, contra su decisión de desestimación, los demandantes en el procedimiento principal interpusieron un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando que el tratamiento fiscal de los rendimientos de su vivienda sita en España infringe los artículos 39 CE y 43 CE.

12 El órgano jurisdiccional remitente considera que el recurso interpuesto por los demandantes en el procedimiento principal no puede estimarse con arreglo al Derecho nacional, ya que la vivienda en cuestión no está situada en Alemania. Sin embargo, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de la compatibilidad de los artículos 2a, apartado 1, primera frase, número 6, letra a), y 7, apartado 5, de la EStG con el artículo 56 CE y precisa que si el Tribunal de Justicia declara que el Tratado CE se opone a disposiciones nacionales como éstas, procederá estimar el recurso.

13 En estas circunstancias, el Finanzgericht Baden-Württemberg decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«1) a) ¿Es contrario al artículo 56 CE el hecho de que, en el cálculo de sus ingresos en Alemania, una persona física [ilimitadamente] sujeta al pago de impuestos en Alemania como residente no pueda –a diferencia de cuanto ocurre con una pérdida derivada de un inmueble ubicado en el territorio nacional– deducir las pérdidas derivadas del arrendamiento de un bien inmueble situado en otro Estado miembro en el ejercicio en que se hayan producido tales pérdidas?

b) ¿Es relevante a este respecto que sea la propia persona física quien haya realizado la inversión inmobiliaria, o también ha de afirmarse la existencia de una infracción del Derecho comunitario si dicha persona física ha adquirido mediante sucesión la propiedad del inmueble ubicado en otro Estado miembro?

2) ¿Es contrario al artículo 56 CE el hecho de que, en el cálculo de los ingresos procedentes del arrendamiento de un inmueble ubicado en otro Estado miembro, una persona física, [ilimitadamente] sujeta al pago de impuestos en Alemania como residente, únicamente pueda aplicar la amortización normal, mientras que, en cambio, de tratarse de inmuebles ubicados en el territorio nacional, podría aplicar la amortización decreciente, más elevada?

3) En caso de respuesta negativa a las cuestiones primera y segunda: ¿vulneran las disposiciones nacionales litigiosas el derecho a la libre circulación consagrado en el artículo 18 CE?»

14 Durante la vista, los demandantes en el procedimiento principal indicaron al Tribunal de Justicia que el Finanzamt les había hecho llegar un escrito comunicándoles que se estimaba su solicitud relativa al cómputo de las pérdidas derivadas del arrendamiento de su vivienda sita en España, solicitud que es objeto de la primera cuestión prejudicial. Sin embargo, dado que el órgano jurisdiccional remitente no ha informado al Tribunal de Justicia de que retirase dicha cuestión, procede responder a ella.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones primera y segunda

15 Mediante sus cuestiones primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en lo sustancial, si el artículo 56 CE se opone a la normativa de un Estado miembro relativa al impuesto sobre la renta que supedita el derecho de las personas físicas residentes e íntegramente sujetas al impuesto a deducir de la base imponible las pérdidas derivadas del arrendamiento de un inmueble en el año en que éstas se producen y a aplicar una amortización decreciente a efectos de

determinar los ingresos procedentes de dicho inmueble, a la condición de que éste se encuentre situado en el territorio del citado Estado miembro.

16 El órgano jurisdiccional remitente desea saber asimismo si el artículo 56 CE se aplica a una situación, como la del procedimiento principal, en que los interesados han adquirido la propiedad del bien de que se trate mediante sucesión.

17 A este respecto, es jurisprudencia reiterada que, al no existir en el Tratado una definición del concepto de «movimientos de capitales» en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, la nomenclatura que figura en el anexo I de la Directiva 88/361 mantiene un valor indicativo, aunque dicha Directiva fuera adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (posteriormente artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CE, derogados por el Tratado de Ámsterdam), entendiéndose que, en virtud del párrafo tercero de la introducción de dicho anexo, la nomenclatura que contiene no es restrictiva del concepto de movimientos de capitales (véanse, en particular, las sentencias de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, apartado 22 y jurisprudencia citada, y de 12 de febrero de 2009, Block, C-67/08, Rec. p. I-883, apartado 19).

18 El Tribunal de Justicia, tras recordar que las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, están comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», ha declarado que las sucesiones, incluidas las que afectan a bienes inmuebles, constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 23 de febrero de 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, apartados 40 a 42; de 11 de septiembre de 2008, Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. I-6887, apartado 30; de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, Rec. p. I-359, apartados 26 y 27, y Block, antes citada, apartado 20).

19 Por consiguiente, un supuesto en el que personas físicas residentes en Alemania e íntegramente sujetas al impuesto en dicho Estado miembro heredan una vivienda

situada en España está comprendido dentro del ámbito del artículo 56 CE. No resulta, pues, necesario examinar la aplicabilidad de los artículos 39 CE y 43 CE, invocados por los demandantes en el procedimiento principal.

20 En cuanto a la existencia de restricciones a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, es preciso recordar que las medidas prohibidas por dicha disposición incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados (véanse las sentencias de 25 de enero de 2007, Festersen, C-370/05, Rec. p. I-1129, apartado 24; de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, apartado 40, y de 22 de enero de 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Rec. p. I-299, apartado 23).

21 Puede considerarse que constituyen tales restricciones no sólo las medidas nacionales que puedan impedir o limitar la adquisición de un inmueble situado en otro Estado miembro, sino también las que puedan disuadir de conservar dicho bien (véase, por analogía, la sentencia STEKO Industriemontage, antes citada, apartado 24 y jurisprudencia citada).

22 De la resolución de remisión se desprende, en primer lugar, que para calcular la base imponible del impuesto sobre la renta de un contribuyente en Alemania, los rendimientos negativos derivados, en particular, del arrendamiento de un inmueble situado en Alemania pueden computarse íntegramente en el año en que se producen. En cambio, en virtud del artículo 2a, apartado 1, primera frase, número 6, letra a), de la EStG, las pérdidas arrendaticias derivadas de un inmueble situado fuera del territorio nacional únicamente pueden deducirse de los rendimientos positivos posteriores procedentes del arrendamiento de dicho bien.

23 En segundo lugar, un contribuyente en Alemania puede, con arreglo al artículo 7, apartado 5, de la EStG, aplicar una amortización decreciente, si concurren los requisitos enunciados en dicha disposición, respecto a un inmueble situado en el territorio nacional. Esta amortización puede dar lugar, en los primeros años, a un importe claramente superior de pérdidas arrendaticias y, por consiguiente, a una carga fiscal

claramente inferior, para el citado contribuyente, a los resultantes de la amortización lineal prevista en el artículo 7, apartado 4, primera frase, número 2, de la EStG, que es la única que puede aplicarse a los inmuebles a que se refiere dicha disposición si están situados fuera del territorio alemán.

24 Es cierto que los rendimientos negativos resultantes, para un contribuyente que resida en Alemania, de un inmueble arrendado en otro Estado miembro podrían finalmente computarse en Alemania en la medida en que dicho bien generase posteriormente rendimientos positivos. Por otra parte, como señala el Finanzamt, la aplicación de una amortización decreciente únicamente tiene como efecto aplazar el impuesto mediante un anticipo de las amortizaciones.

25 No es menos cierto, sin embargo, que, aun suponiendo que ese contribuyente conserve el bien durante el tiempo suficiente para imputar la totalidad de las pérdidas a los rendimientos positivos posteriores y para amortizar por completo su coste de adquisición o de construcción, no puede beneficiarse, a diferencia de un contribuyente residente en Alemania que haya invertido en un inmueble situado en dicho Estado miembro, ni de un cómputo inmediato de tales pérdidas ni de un tipo de amortización inicial más alto, y se ve así privado, como subraya la Comisión de las Comunidades Europeas, de una ventaja de tesorería (véanse, por analogía, las sentencias del Tribunal de Justicia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartados 84 y 153, y de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, apartado 29).

26 De ello se desprende que la situación fiscal de una persona física residente e íntegramente sujeta al impuesto en Alemania que dispone, como los demandantes en el procedimiento principal, de un bien inmueble en otro Estado miembro es menos favorable de lo que sería si el bien estuviese situado en Alemania.

27 Esta desventaja fiscal puede disuadir a esa persona tanto de invertir en un bien inmueble situado en otro Estado miembro, como de conservar el bien, si es de su propiedad. De

ello se desprende que medidas nacionales como las que son objeto del procedimiento principal constituyen restricciones a los movimientos de capitales prohibidas, en principio, por el artículo 56 CE.

28 No obstante, procede examinar si, como afirman el Finanzamt y el Gobierno alemán, dichas restricciones están justificadas, de tal suerte que podrían admitirse siempre que fuesen adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y no fuesen más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de octubre de 2007, ELISA, C-451/05, Rec. p. I-8251, apartado 79; de 17 de enero de 2008, Comisión/Alemania, C-152/05, Rec. p. I-39, apartado 26, y de 10 de febrero de 2009, Comisión/Italia, C-110/05, Rec. p. I-519, apartado 59).

29 Por lo que respecta al artículo 2a, apartado 1, primera frase, número 6, letra a), de la EStG, el Finanzamt alega que dicha disposición es conforme con el principio de territorialidad tal como lo ha admitido el Tribunal de Justicia en el apartado 22 de la sentencia de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471).

30 No obstante, este principio, que tiene como función introducir, en la aplicación del Derecho comunitario, la necesidad de tener en cuenta los límites de las competencias fiscales de los Estados miembros, no se opone a que una persona íntegramente sujeta al impuesto en un Estado miembro compute los rendimientos negativos procedentes de un bien inmueble situado en otro Estado (véase, por analogía, la sentencia Rewe Zentralfinanz, antes citada, apartado 69). Por consiguiente, la citada disposición, en virtud de la cual los demandantes en el procedimiento principal, íntegramente sujetos al impuesto en Alemania, no pueden computar las pérdidas procedentes de su vivienda situada en España no puede considerarse una aplicación del principio de territorialidad.

31 En cuanto al artículo 7, apartado 5, de la EStG, el Finanzamt y el Gobierno alemán sostienen que el número 3, letra a), de la primera frase de dicho apartado tiene como objetivo incentivar la construcción de viviendas de alquiler con el fin de satisfacer las necesidades de este tipo de viviendas de la población alemana. Según ellos, tal objetivo es de carácter sociopolítico y constituye una razón imperiosa de interés general. El citado Gobierno precisó además, en respuesta a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia en la vista, que únicamente las viviendas destinadas al alquiler

pueden beneficiarse de la amortización decreciente prevista por dicha disposición, que se adoptó para dar respuesta a una escasez generalizada de este tipo de viviendas en Alemania.

32 A este respecto, aun suponiendo que dicho objetivo pudiese justificar una restricción a la libre circulación de capitales, una medida nacional como ésta, que establece una clara distinción en función de que las viviendas destinadas al alquiler estén o no situadas dentro del territorio nacional, no resulta adecuada para garantizar su realización. En efecto, en lugar de ir dirigida a aquellos lugares en que la escasez de este tipo de viviendas es especialmente acusada, el artículo 7, apartado 5, primera frase, número 3, letra a), de la EStG pasa por alto, como pusieron de relieve los demandantes en el procedimiento principal y la Comisión, las diferentes necesidades de unas y otras regiones en Alemania. Además, la amortización decreciente puede aplicarse a toda clase de viviendas de alquiler, desde la más sencilla a la más lujosa. En tales circunstancias, no puede presumirse que los inversores privados, movidos principalmente por consideraciones económicas, respondan al objetivo pretendidamente sociopolítico de dicha disposición.

33 Procede, por lo tanto, responder a las cuestiones primera y segunda que el artículo 56 CE se opone a la normativa de un Estado miembro relativa al impuesto sobre la renta que supedita el derecho de las personas físicas residentes e íntegramente sujetas al impuesto a deducir de la base imponible las pérdidas derivadas del arrendamiento de un inmueble en el año en que éstas se producen y a aplicar una amortización decreciente a efectos de determinar los ingresos procedentes de dicho inmueble, a la condición de que éste se encuentre situado en el territorio del citado Estado miembro.

Sobre la tercera cuestión

34 Habida cuenta de la respuesta que se ha dado a las dos primeras cuestiones, no procede responder a la tercera.

Costas

35 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 56 CE se opone a la normativa de un Estado miembro relativa al impuesto sobre la renta que supedita el derecho de las personas físicas residentes e íntegramente sujetas al impuesto a deducir de la base imponible las pérdidas derivadas del arrendamiento de un inmueble en el año en que éstas se producen y a aplicar una amortización decreciente a efectos de determinar los ingresos procedentes de dicho inmueble, a la condición de que éste se encuentre situado en el territorio del citado Estado miembro.

Firmas